

0-794081

На правах рукописи

ПИРОГОВА АЛЕНА ВАЛЕРЬЕВНА

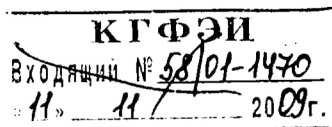
**НАЛОГОВАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ В УСЛОВИЯХ
НЕСОСТОЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ**

Специальность 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Иркутск – 2009



Диссертация выполнена на кафедре финансов
Байкальского государственного университета экономики и права

Научный руководитель: кандидат экономических наук, доцент
Винокурова Валентина Павловна

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Романовский Михаил Владимирович

доктор экономических наук, профессор
Жигас Маргарита Герутисовна

Ведущая организация: Иркутский государственный университет
путей сообщения

Защита состоится 01 декабря 2009 г. на заседании диссертационного совета Д 212.070.03 при Байкальском государственном университете экономики и права по адресу: 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, корпус 3, ауд. 308.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Байкальского государственного университета экономики и права по адресу: 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, корпус 2, ауд. 101.

Объявление о защите и автореферат диссертации размещены 29 октября 2009 г. на официальном сайте Байкальского государственного экономического университета экономики и права: www.isea.ru.

Отзывы на автореферат направлять по адресу: 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, БГУЭП, ученому секретарю диссертационного совета Д 212.070.03.

Автореферат разослан «19» октября 2009 г.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000715209

Ученый секретарь диссертационного совета
доктор экономических наук, профессор

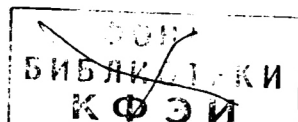
Н.Г. Новикова

1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Налоги являются одним из важнейших элементов государственного регулирования и основным источником формирования финансовых ресурсов бюджетной системы страны. При этом объем финансовых ресурсов, мобилизуемых через налоговую систему, в совокупности с другими источниками должен быть достаточным для реализации функций государства. Успешность мобилизации налоговых доходов в значительной степени зависит от способности налоговой системы обеспечить своевременность и полноту поступления налоговых платежей в бюджетную систему страны, что находит отражение в величине и темпах изменения налоговой задолженности. В настоящее время в России наблюдается увеличение данной задолженности. Так, по данным ФНС РФ¹ задолженность по налогам, сборам, пеням и налоговым санкциям в целом по России по состоянию на 1 сентября 2009 г. достигла 1 070,1 млрд. руб., что составляет 26,4% от величины поступивших налоговых доходов бюджетной системы за восемь месяцев 2009 г. Значительная часть налоговой задолженности приходится на несостоятельные организации: задолженность организаций, находящихся в процедурах банкротства, по налогам, сборам, пеням и налоговым санкциям, и недоимка отсутствующих должников на 01.09.2009 г. составила 323,5 млрд. руб. или 30,3% от уровня всей задолженности по налоговым обязательствам. Таким образом, уровень налоговой задолженности несостоятельных организаций в России можно оценивать как значительный.

Неизбежным следствием несостоятельности организаций являются финансовые потери государства, которые, в разных странах неодинаковы по объему. В России, ввиду становления института банкротства и существования ряда недостатков в вопросах регулирования отношений в сфере несостоятельности, регистрации организаций, налогового администрирования налогово-бюджетные потери являются существенными. Поэтому вопросы теоретического и практического их исследования приобретают особую актуальность. Вместе с тем, в экономической литературе при обширном рассмотрении общих вопросов, касающихся кредиторской задолженности по налогам и сборам и несостоятельности организаций, недостаточно внимания уделяется исследованию последствий трансформации налогово-бюджетных отношений между организациями, ставшими несостоятельными, и государством. Кроме того, в условиях экономического кризиса и ожидаемого дефицита федерального бюджета в России, вопросы сокращения налоговой задолженности и бюджетных расходов, возникающих вследствие несостоятельности организаций, приобретают особую актуальность. Данное обстоятельство обосновывает научную необходимость и актуальность темы диссертационного исследования, а также определяет его основные направления.

¹ Статистический отчет ФНС РФ (форма 4-НМ «Задолженность по налогам и сборам, пеням и налоговым санкциям в бюджетную систему РФ» всего по России по состоянию на 01.09.2009 г.) Сайт ФНС РФ www.nalog.ru



Степень научной разработанности проблемы. В ходе исследования была изучена и систематизирована литература, в которой освещены теоретические и практические вопросы налогообложения, формирования задолженности организаций по налоговым обязательствам, несостоятельности и банкротства организаций.

Теоретические основы изучения задолженности по налогам, сборам, пеням и налоговым санкциям содержатся в трудах Е. Балацкого, Т.А. Гусевой, О.И. Долгополова, А.П. Киреенко, К.С. Кондратьева, С.Ю. Куницыной, С.С. Ованесяна, В.Г. Панскова, О.В. Пантюшова, Д.Г. Черник, М.В. Черновой, Р.И. Шумяцкого, Т.Ф. Юткиной и других.

Особенности формирования задолженности по налоговым платежам при прохождении организацией различных процедур банкротства нашли отражение в работах Т.А. Аушева, С.А. Леонова, О. Ткаченко, С.В. Рубанова, М.В. Черновой, В.И. Янченко и других.

Проблемы финансового состояния и устойчивости предприятий рассмотрены в работах отечественных авторов А.Д. Аюшиева, И.Т. Балабанова, О.В. Врублевской, И.А. Бланка, Л.А. Дробозиной, В.В. Ковалева, С.Ю. Куницыной, М.В. Романовского и других.

Исследование вопросов несостоятельности организаций и становления института банкротства в России представлено в работах: Л. Бокаревой, Н.А. Бреславцевой, В. Витрянского, Н.В. Гавриловой, С.А. Карелиной, И.Г. Кукиной, Н.П. Любушина, Е.Н. Макаровой, П.А. Маркова, А.Д. Радыгина, О.С. Селевича, Ю. Симачева, М.В. Телюкиной, А. Трайнина, С.Ю. Чучи, Г.Ф. Шершеневича, А.В. Юхнина и других.

Зарубежный опыт регулирования в сфере несостоятельности рассмотрены в работах: Дж. К. Ван Хорна, В.В. Королева, Г. Папе, В.В. Степанова и других.

Отмечая значимость исследований данных авторов, считаем, что вопросы формирования налоговой задолженности в условиях несостоятельности организаций, оценки налогово-бюджетных потерь, возникающих вследствие несостоятельности организаций, совершенствования механизма урегулирования налоговой задолженности несостоятельных организаций (в том числе недействующих юридических лиц), изучены недостаточно.

Цель и задачи исследования. Целью диссертационного исследования является разработка рекомендаций по снижению налогово-бюджетных потерь, возникающих в условиях несостоятельности организаций.

Для достижения данной цели были поставлены следующие задачи:

- исследовать теоретические основы формирования налоговой задолженности организаций и выявить закономерности ее трансформации;
- рассмотреть соотношение понятий «несостоятельность» и «банкротство»;
- дать оценку текущего состояния в сфере банкротства и выявить его влияние на величину налоговой задолженности несостоятельных организаций;

- рассмотреть факторы, влияющие на образование кредиторской задолженности организаций по налоговым обязательствам в целом; выделить факторы, определяющие величину и качество налоговой задолженности организаций, находящихся в процедурах банкротства;

- разработать методику анализа налоговой задолженности несостоятельных организаций;

- провести анализ кредиторской задолженности по налогам, сборам, пеням и налоговым санкциям организаций, находящихся в различных процедурах банкротства, по Российской Федерации, федеральным округам, субъектам Сибирского федерального округа; дать оценку ее уровня, качества и степени влияния на нее некоторых факторов;

- определить налогово-бюджетные потери, возникающие вследствие несостоятельности организаций, и возможные направления их сокращения.

Область исследования. Исследование проведено по специальности 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» Паспорта специальностей ВАК (экономические науки) в рамках раздела 2.9. «Концептуальные основы, приоритеты налоговой политики и основные направления реформирования современной российской налоговой системы».

Объект исследования: налогово-бюджетные отношения между государством и несостоятельными организациями.

Предмет исследования: задолженность по налогам, сборам, пеням и налоговым санкциям несостоятельных организаций.

Наиболее существенные результаты, полученные автором. В ходе диссертационного исследования автором получены следующие научные результаты:

- выделены факторы, влияющие на различия в характеристиках налоговой задолженности несостоятельных организаций (характеристики демографии предприятий; уровень экономического развития территории; качество налогового администрирования) и определено, что одним из факторов, существенным образом влияющих на изменение величины налоговой задолженности, является число вновь зарегистрированных организаций;

- выявлены особенности взыскания налогов, сборов, пеней и налоговых санкций с организаций, находящихся в различных процедурах банкротства (процедуре наблюдения, финансового оздоровления, внешнего управления, конкурсного производства), связанные с изменением сроков и порядка уплаты;

- дана оценка величины, состава и структуры налоговой задолженности организаций, находящихся в процедурах банкротства, в целом по Российской Федерации в разрезе федеральных округов, по субъектам Сибирского федерального округа; определены качественные характеристики налоговой задолженности организаций Иркутской области (по срокам, по составу, в отраслевом разрезе) и тенденции их изменения;

- предложены рекомендации по изменению порядка ликвидации недействующих юридических лиц, исходя из наличия кредиторской задолженности и ее величины, и введению регистрационного взноса с целью возмещения

бюджетных расходов, связанных с ликвидацией организаций отсутствующих должников.

Степень обоснованности научных положений, выводов и рекомендаций, содержащихся в диссертации. Теоретическую основу диссертационного исследования составили научные труды отечественных и зарубежных ученых и экономистов в области налогообложения, финансов предприятий, а также в сфере несостоятельности и банкротства. В работе использованы законодательные и нормативные акты, инструктивный и методический материал, а также материалы научно-практических конференций.

Информационной базой исследования послужили статистические и аналитические материалы Министерства финансов РФ, Росстата, Федеральной налоговой службы РФ, Управлений ФНС РФ по субъектам РФ, Высшего Арбитражного суда РФ, Арбитражного суда Иркутской области, а также нормативная и справочная литература, материалы монографических исследований и периодической печати, Интернет-источники.

Глубина исследования, обоснованность научных результатов, достоверность выводов и рекомендаций была обеспечена применением общенаучных методов познания: наблюдения, сравнения, синтеза теоретического и практического материала, а также методов экономического и статистического анализа (группировок, сравнения, обобщения).

Научная новизна диссертационного исследования заключается в следующем:

- уточнено понятие налоговой задолженности организаций, как суммы финансовых обязательств, возникших в процессе неисполнения налогоплательщиком обязанности по уплате налога и сбора, пеней и налоговых санкций или в результате изменения условий ее исполнения; выделены текущая, просроченная и условная налоговая задолженность;

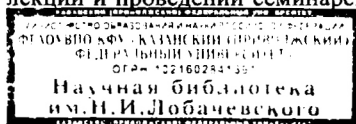
- разработан методический подход к оценке качественных и количественных параметров налоговой задолженности несостоятельных организаций на основе статистических данных налоговых органов;

- предложена классификация налогово-бюджетных потерь, возникающих вследствие несостоятельности организаций, в зависимости уровня бюджетной системы, а также в зависимости от возможности выявления и оценки таких потерь.

Теоретическая и практическая значимость работы. Теоретическое значение результатов диссертационного исследования заключается в углублении научного представления о содержании процесса формирования кредиторской задолженности несостоятельных организаций по налоговым обязательствам.

Практическая значимость диссертационной работы заключается в возможном применении полученных результатов в практике работы налоговых органов.

Основные теоретические положения используются в учебном процессе кафедрой налогов и таможенного дела Байкальского государственного университета экономики и права при чтении лекций и проведении семинарских



занятий по дисциплинам: «Налоги и налогообложение», «Налоговая система», а также могут быть использованы в работе налоговых органов и арбитражных управляющих.

Апробация и публикация результатов исследования. Основные положения и результаты диссертационного исследования были представлены на ежегодных конференциях профессорско-преподавательского состава, докторантов и аспирантов БГУЭП в г. Иркутске (2002-2009 гг.), на международных и межвузовских научно-практических конференциях: «Механизм деятельности хозяйствующих организаций в рыночных условиях» (г. Иркутск, 2008, 2009 г.), «Роль финансово-экономического образования в инновационном развитии регионов России» (г. Иркутск, 2008 г.), «Современная экономика: проблемы и перспективы развития» (г. Иркутск, 2008 г.). Отдельные результаты исследования являются составной частью научно-исследовательской работы на тему «Концептуальные основы взаимодействия государственной налоговой и ценовой политики», выполненной на кафедре налогов и таможенного дела БГУЭП.

Теоретические и методические положения и практические материалы диссертационного исследования используются в учебном процессе Байкальского государственного университета экономики и права при преподавании дисциплин «Налоги и налогообложение», «Налоговая система». Отдельные результаты диссертационного исследования используются студентами финансово-экономического факультета специализации «Финансы», а также факультета «Налогов и таможенного дела» при написании дипломных и курсовых работ.

Разработанная методика анализа налоговой задолженности организаций, находящихся в процедурах банкротства, принята Управлением ФНС России по Иркутской области и используется в деятельности Отдела урегулирования задолженности и обеспечения процедур банкротства в целях более глубокого и всестороннего анализа задолженности по налогам, сборам, пеням и налоговым санкциям несостоятельных организаций (в том числе отсутствующих должников) и выявления тенденций в сфере несостоятельности (банкротства).

По теме исследования автором опубликовано 12 научных статей общим объемом 4,6 п.л., в том числе одна публикация объемом 0,4 п.л. в ведущем рецензируемом научном журнале «Известия Иркутской государственной экономической академии».

2. ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ И СТРУКТУРА РАБОТЫ

Во введении обоснована актуальность темы исследования, степень ее разработанности, определены цели и задачи, объект и предмет исследования, сформулированы основные результаты, элементы научной новизны и практическая значимость результатов диссертационной работы.

В первой главе «Теоретические аспекты налоговой задолженности в условиях несостоятельности организаций» рассмотрено и уточнено содержание понятия «налоговая задолженность» с позиции финансов предприятий и с

точки зрения налогового законодательства; выделены общие и специфические факторы, влияющие на характеристики налоговой задолженности несостоятельных организаций; определено соотношение понятий «несостоятельность» и «банкротство»; рассмотрено современное состояние института банкротства в России; раскрыты особенности взыскания в бюджет задолженности с организаций, находящихся в процедурах банкротства.

Во второй главе диссертационной работы «Анализ налоговой задолженности несостоятельных организаций» изложены методические подходы и проведен анализ состояния и динамики налоговой задолженности организаций, находящихся в процедурах банкротства, по Российской Федерации в разрезе федеральных округов, по субъектам Сибирского федерального округа и отдельно по Иркутской области.

В третьей главе «Налогово-бюджетные последствия несостоятельности организаций» рассмотрено влияние умышленных банкротств на формирование налоговой задолженности; определены и классифицированы налогово-бюджетные потери, возникающие вследствие несостоятельности организаций, и предложены направления сокращения таких потерь.

В заключении представлены основные выводы и результаты, полученные в ходе настоящего диссертационного исследования. **В приложениях** приведены аналитические материалы, использованные в диссертационном исследовании, и более детально подтверждающие выводы, сделанные автором.

Объем и структура диссертации. Структура диссертационной работы отражает логику исследования и последовательность решения поставленных задач, и состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и приложений. Диссертация изложена на 192 страницах основного текста и включает 43 таблицы, 35 рисунков, а также список использованной литературы из 213 наименований и 118 приложений.

3. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ ДИССЕРТАЦИОННОГО ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Уточнено понятие налоговой задолженности организаций, как суммы финансовых обязательств, возникших в процессе неисполнения налогоплательщиком обязанности по уплате налога и сбора, пеней и налоговых санкций или в результате изменения условий ее исполнения; выделены текущая, просроченная и условная налоговая задолженность.

Рассмотрение содержания задолженности организаций перед бюджетом через соотношение понятий «обязательство» и «обязанность» позволило нам для целей настоящего диссертационного исследования определить налоговую задолженность как сумму финансовых обязательств, возникших в процессе неисполнения налогоплательщиком обязанности по уплате налога и сбора, пеней и налоговых санкций или в результате изменения условий ее исполнения. Автором выделены две точки зрения относительно определения

содержания налоговой задолженности: с позиции финансов предприятий и с точки зрения налогового законодательства.

В составе налоговой задолженности возможно выделить текущую, просроченную и условную задолженность (рис. 1).



Рис. 1. Трансформация налоговой задолженности организации

С момента начисления налогов и сборов и до наступления срока их уплаты, установленного налоговым законодательством, налоговая задолженность считается текущей (или нормальной). Это связано с тем, что начисление налогов означает определение их доли в источнике дохода, структурирование пропорций перераспределения дохода между его владельцем и государством в лице бюджета соответствующего уровня.

В составе текущей налоговой задолженности возможно выделить две группы: нормальную задолженность по начисленному налогу (сбору), срок уплаты по которому еще не наступил, и задолженность по налогам (сборам), в отношении которых предоставлена отсрочка, рассрочка, инвестиционный налоговый кредит, в соответствии с налоговым законодательством. При этом качество последней текущей налоговой задолженности может быть двойким: во-первых, текущая задолженность только по начисленным налогам и сборам; во-вторых, в состав текущей задолженности может поступить часть просроченной налоговой задолженности. Если текущая налоговая задолженность не погашается в установленный срок (по налоговому законодательству или по договору) она переходит в разряд просроченной задолженности, в противном случае становится погашенной.

Просроченная налоговая задолженность – это задолженность по налогам, сборам, пеням и налоговым санкциям, по которой истек срок уплаты, установленный налоговым законодательством либо договором, заключенным между организацией и налоговыми органами (в случае нарушения срока уплаты налога, определенного в договоре на предоставление отсрочки, рассрочки, инвестиционного налогового кредита). С позиции организаций, просроченная налоговая задолженность является источником финансирования, нередко наиболее дешевым, с точки зрения обслуживания. С позиции государства просроченную налоговую задолженность ряд авторов рассматривает как форму скрытого субсидирования организаций.

Просроченная налоговая задолженность отличается качественной неоднородностью. Прежде всего, это возможная к взысканию задолженность. Если она погашается, то становится погашенной или взысканной задолженностью. Задолженность, возможная к взысканию, может быть реструктуризирована. По окончании срока реструктуризации сформированная задолженность может быть погашена (взыскана) – в этом случае она становится погашенной задолженностью, если нет – переходит в разряд безнадежной.

Безнадежная (или невозможная к взысканию) налоговая задолженность, отличающаяся качественной неоднородностью, может быть списана. Однако не вся безнадежная задолженность подлежит списанию, поскольку существует задолженность, в отношении которой законодательно не предусмотрен механизм списания. В некоторых случаях безнадежная задолженность может быть погашена налогоплательщиком.

Под условной налоговой задолженностью мы понимаем задолженность, выраженную в потенциальных обязательствах, которые могут при определенных условиях превратиться в реальные. Данная задолженность возникает в результате прошлых операций и зависит от будущих событий (например, решений арбитражного суда относительно признания спорных сумм налогов, сборов, пеней и налоговых санкций, подлежащих уплате налогоплательщиком и др.). Условная налоговая задолженность может либо перестать быть таковой в случае благоприятного для налогоплательщика стечения обстоятельств, либо перейти в разряд просроченной налоговой задолженности.

Таким образом, с позиции финансов предприятий, налоговая задолженность несостоятельных организаций, находящихся в процедуре конкурсного производства, имеет принципиальную особенность: в момент начисления она становится сразу не текущей, а просроченной, поскольку установленный законом о несостоятельности порядок удовлетворения требований кредиторов не позволяет уплатить налог в срок, определенный налоговым законодательством.

С позиции налогового законодательства налоговая обязанность возникает при одновременном исполнении двух условий: налог (сбор) установлен налоговым законодательством (т.е. определены налогоплательщики и все элементы налога) и наступил срок уплаты, установленный законодательством. Неисполненное налогоплательщиком в срок налоговое обязательство становится задолженностью.

2. Выделены факторы, влияющие на различия в характеристиках налоговой задолженности несостоятельных организаций (характеристики демографии предприятий; уровень экономического развития территории; качество налогового администрирования) и определено, что одним из факторов, существенным образом влияющих на изменение величины налоговой задолженности, является количество вновь зарегистрированных организаций.

В экономической литературе в наибольшей степени исследованы общие факторы, влияющие на образование налоговой задолженности. При этом отмечается, что все они являются слабо регулируемыми. Такие показатели, как темп экономического роста, удельный вес числа убыточных предприятий в экономике, доля экспорта минеральных продуктов в ВВП, «нефтяная» структура экспорта минеральных продуктов, сами складываются под воздействием множества факторов. Исключение составляет лишь номинальное налоговое бремя, которое связано с непосредственным воздействием государства на производителя.

Помимо общих факторов, воздействующих на величину налоговой задолженности, по нашему мнению, существует также ряд специфических факторов, связанных с величиной и качественными характеристиками налоговой задолженности организаций, находящихся в процедурах банкротства, а также отсутствующих должников. К таким факторам можно отнести:

- возможность «миграции» предприятий-должников из одного субъекта РФ в другой, из-за отсутствия целостной системы учета учредителей организаций (единой базы данных) на территории всей страны и как следствие, несвоевременное реагирование ФНС РФ на этапе регистрации таких предприятий;

- легкость регистрации предприятий (минимальные требования к размеру уставного капитала организации) – с одной стороны, и отсутствие действенных механизмов привлечения к ответственности учредителей и руководителей организаций-налогоплательщиков за ненадлежащее исполнение своих обязанностей – с другой;

- механизм урегулирования задолженности по налоговым платежам отсутствующих должников в Арбитражных судах РФ, который способствует ухудшению структуры налоговой задолженности;

- разный уровень экономического развития регионов России. Здесь проявляется следующая закономерность: чем более высокий уровень экономического развития субъекта РФ, тем он более привлекателен для предпринимательской деятельности. Данная закономерность находит свое отражение в показателях количества вновь зарегистрированных организаций.

В ходе проведения диссертационного исследования выявлено, что наблюдается тесная взаимосвязь между совокупной налоговой задолженностью, в том числе совокупной налоговой задолженностью организаций, находящихся в процедурах банкротства, и количеством вновь зарегистрированных организаций, что отражено в таблице 1.

Таблица 1

Соотношение структуры совокупной налоговой задолженности, налоговой задолженности организаций, находящихся в процедурах банкротства, и структуры числа вновь созданных организаций по федеральным округам РФ в 2006-2007 гг.

Показатели	Структура совокупной налоговой задолженности организаций, %		Структура совокупной налоговой задолженности организаций, находящихся в процедурах банкротства, %		Структура числа вновь зарегистрированных организаций, %	
	2006	2007	2006	2007	2006	2007
Российская Федерация, всего	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Центральный федеральный округ	49,5	38,2	67,5	39,6	36,8	37,4
Северо-Западный федеральный округ	7,9	8,4	3,1	5,5	13,3	13,8
Южный федеральный округ	7,2	8,5	5,4	11,9	8,3	8,0
Приволжский федеральный округ	12,9	16,4	9,8	18,8	15,7	15,2
Уральский федеральный округ	6,3	8,2	3,8	5,5	9,1	9,6
Сибирский федеральный округ	11,7	14,4	7,1	11,9	12,8	12,4
Дальневосточный федеральный округ	4,5	5,8	3,4	6,9	4,1	3,7

Источник: составлено автором по данным Управлений ФНС РФ (форма 4-НМ «Отчет о задолженности по налогам и сборам, пеням и налоговым санкциям в бюджетную систему РФ»)

Так, в 2006-2007 гг. в разрезе федеральных округов РФ наблюдается совпадение структуры совокупной налоговой задолженности организаций и структуры совокупной налоговой задолженности организаций, находящихся в процедурах банкротства, со структурой числа вновь зарегистрированных организаций: первое место по величине данных показателей занимает Центральный ФО – 37,4% по итогам 2007 г., второе – Приволжский ФО.

Несовпадение долей по Северо-Западному и Южному федеральным округам связано с другими факторами, влияющими на формирование налоговой задолженности. Наименьшее значение исследуемых долевых соотношений наблюдается в Дальневосточном ФО, что объясняется меньшей привлекательностью данного региона России для осуществления предпринимательской деятельности.

3. Выявлены особенности взыскания налоговых платежей с организаций, находящихся в различных процедурах банкротства (процедуре наблюдения, финансового оздоровления, внешнего управления, конкурсного производства в разрезе налогов и сборов, а также пеней и налоговых санкций).

При прохождении организацией различных процедур банкротства изменяется порядок и сроки уплаты налогов, сборов, пеней и налоговых санкций, что влияет на эффективность взыскания налоговой задолженности с несостоятельных организаций.

К особенностям взыскания налоговых платежей с организаций, находящихся в различных процедурах банкротства, следует отнести следующие:

- порядок уплаты налоговой задолженности регулируется Законом о банкротстве (при этом все возникающие споры урегулируются с позиции специального законодательства о банкротстве);

- сходство порядка и условий начисления и уплаты налоговых платежей в периоды наблюдения, финансового оздоровления и внешнего управления. Сформированные в этих процедурах банкротства налоговые обязательства являются текущими платежами и должны погашаться в порядке и в сроки, предусмотренные НК РФ;

- налоговая задолженность организаций, находящихся в процедурах банкротства, делится на задолженность по текущим платежам, задолженность, погашаемую в порядке очередности, предусмотренном ст. 134 Закона о несостоятельности (банкротстве), и задолженность по послеочередным требованиям налоговых органов. При этом в отношении каждой из перечисленных видов задолженности действует разный порядок ее погашения;

- налоговые обязательства, возникшие после открытия конкурсного производства являются послеочередными (зареестровыми) требованиями, т.е. удовлетворяются за счет имущества должника, оставшегося после удовлетворения требований по текущим платежам, а также требований кредиторов, включенных в реестр. С даты открытия конкурсного производства и признания должника банкротом прекращается начисление всех видов финансовых санкций (в том числе пеней и налоговых санкций).

4. Разработан методический подход к оценке качественных и количественных параметров налоговой задолженности несостоятельных организаций на основе статистических данных налоговых органов и дана оценка величины, состава и структуры кредиторской задолженности организаций, находящихся в процедурах банкротства, в целом по Российской Федерации в разрезе федеральных округов, по субъектам Сибирского федерального округа; определены качественные характеристики налоговой задолженности организаций Иркутской области (по срокам, по составу, в отраслевом разрезе) и тенденции их изменения.

Порядок анализа налоговой задолженности организаций, по нашему мнению, должен включать в себя два этапа.

На первом этапе осуществляется оценка объема налоговой задолженности и ее динамики, для чего должны применяться следующие показатели: совокупная налоговая задолженность; задолженность организаций, находящихся в процедурах банкротства; задолженность организаций, находящихся в процедуре конкурсного производства, путем их сопоставления с такими базовыми величинами как налоговые доходы и уровень общей задолженности по налогам, сборам, пеням и налоговым санкциям.

На втором этапе оценивается уровень и структура налоговой задолженности организаций, в том числе организаций, находящихся в процедурах банкротства, по элементам (налоги, сборы и пени, налоговые санкции; по уровням бюджетной системы); по отраслям экономики; по срокам образования задолженности. Кроме того, автором предпринята попытка определить

результативность работы налоговых органов Иркутской области с позиции взыскания налоговой задолженности с несостоятельных организаций.

Проведенный анализ показал, что в целом по РФ доля совокупной налоговой задолженности организаций, находящихся в процедурах банкротства, в сумме поступивших налоговых доходов, несмотря на тенденцию к сокращению в 2007 г. по сравнению с 2006 г. с 12,6% до 4,9%, оставалась достаточно существенной (см. табл. 2). Значительное снижение доли этой задолженности по Центральному ФО в 2007 г. по сравнению с 2006 г. было обусловлено тем, что увеличение налоговых доходов сопровождалось одновременным сокращением задолженности организаций-банкротов в результате ее списания. Таким образом, показатели 2007 г. выявили следующую закономерность: чем ниже уровень экономического развития территории, тем выше доля налоговой задолженности в налоговых доходах.

Таблица 2

Соотношение совокупной налоговой задолженности организаций, находящихся в процедурах банкротства, и конкурсном производстве, и суммы поступивших налоговых доходов по федеральным округам РФ в 2006-2007 гг.

Федеральные округа	Отношение совокупной задолженности организаций, находящихся в процедурах банкротства, к сумме поступивших налоговых доходов, %		Отношение совокупной задолженности организаций, находящихся в процедуре конкурсного производства, к сумме поступивших налоговых доходов, %	
	2006	2007	2006	2007
Центральный	31,1	5,3	30,7	4,9
Приволжский	9,3	6,2	8,0	5,2
Северо-Западный	3,7	2,9	3,3	2,4
Южный	12,0	11,0	9,6	7,6
Уральский	1,6	1,2	1,3	1,1
Сибирский	9,9	7,1	8,7	6,2
Дальневосточный	13,3	11,4	10,5	7,8
Итого по Российской Федерации	12,6	4,9	11,9	4,2

Источник: составлено автором по данным Управлений ФНС РФ (форма 4-НМ «Отчет о задолженности по налогам и сборам, пеням и налоговым санкциям в бюджетную систему РФ»; форма 1-НМ «Отчет о начислении и поступлении налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации»)

Анализ качества задолженности организаций, находящихся в процедурах банкротства (как совокупной, так и в разрезе образующих элементов), по федеральным округам Российской Федерации в 2006-2007 гг. показал, что основу ее составляет задолженность организаций, находящихся в процедуре конкурсного производства. Это подтверждается как на основе сопоставления исследуемой задолженности с величиной налоговых доходов (табл. 2), так и с величиной совокупной налоговой задолженности (см. табл. 3). Данные показатели, по нашему мнению, можно оценивать как крайне неблагоприятные, поскольку, как показывает практика налоговых органов, задолженность ор-

ганизаций, находящихся в процедурах банкротства, практически нереальна к взысканию.

Таблица 3

Данные о налоговой задолженности несостоятельных организаций по федеральным округам Российской Федерации в 2006-2007 гг.

Наименование федерального округа	Доля совокупной задолженности организаций, находящихся в процедурах банкротства, в сумме совокупной задолженности, %		Доля совокупной задолженности организаций, находящихся в процедуре конкурсного производства, в сумме совокупной задолженности, %		Доля задолженности организаций, находящихся в процедуре конкурсного производства в общей сумме задолженности организаций, находящихся в процедурах банкротства, %	
	2006	2007	2006	2007	2006	2007
Центральный	61,2	32,3	60,3	30,2	98,5	93,7
Приволжский	33,9	35,7	29,2	30,0	85,9	84,2
Северо-Западный	17,8	20,4	15,7	16,8	88,6	82,4
Южный	33,4	43,2	26,6	29,9	79,7	69,2
Уральский	27,4	20,9	23,8	18,0	83,4	86,2
Сибирский	27,1	25,6	23,8	22,2	88,1	86,9
Дальневосточный	33,8	36,6	26,8	25,1	79,3	68,5
Всего по Российской Федерации	44,9	31,1	42,2	26,6	94,0	85,4

Источник: составлено автором по данным Управлений ФНС РФ (форма 4-НМ «Отчет о задолженности по налогам и сборам, пеням и налоговым санкциям в бюджетную систему РФ»)

Проведенный анализ структуры налоговой задолженности организаций, находящихся в процедурах банкротства, показал, что наибольшая ее доля приходится на федеральные налоги и сборы. Соотношение качественных частей задолженности: налоги, сборы и пени, налоговые санкции в целом по России и в разрезе федеральных округов выявило тенденцию увеличения в 2007 г. по сравнению с 2006 г. доли задолженности по налогам и сборам и соответственно уменьшение доли по пеням и налоговым санкциям.

Исследование показало, что аналогичные тенденции отмечаются и в разрезе субъектов Сибирского федерального округа. Анализ совокупной налоговой задолженности организаций, находящихся в процедурах банкротства, проведенный по субъектам Сибирского федерального округа, показал, что при общей тенденции ее сокращения в величине совокупной налоговой задолженности в 2006-2008 гг., в ряде субъектов (Республике Тыва, Кемеровской области, Красноярском крае, Алтайском крае, Иркутской области) она была существенно выше среднего показателя, сложившегося в целом по федеральному округу (табл. 4).

Проведенное исследование причин разного уровня налоговой задолженности организаций, находящихся в процедурах банкротства, по субъектам Сибирского ФО показало, что не наблюдается устойчивой связи между величиной совокупной налоговой задолженности и объемом налоговых до-

ходов в разрезе субъектов Сибирского федерального округа, что позволяет говорить о существовании проблемы урегулирования налоговой задолженности в ряде субъектов (в частности, в Читинской области, Иркутской области, Алтайском крае).

Таблица 4

Доля совокупной налоговой задолженности организаций, находящихся в процедурах банкротства, в сумме совокупной налоговой задолженности по субъектам Сибирского федерального округа в 2006-2008 гг., %

Показатели	2006 г.	2007 г.	2008 г.
Республика Алтай	48,7	34,1	17,7
Алтайский край	38,2	37,3	37,6
Республика Бурятия	43,8	32,8	25,1
Иркутская область	48,6	50,1	33,4
Кемеровская область	38,2	36,0	36,0
Красноярский край, Таймырский АО, Эвенкийский АО	33,8	35,8	35,1
Новосибирская область	31,6	26,4	18,5
Омская область	19,2	22,8	30,9
Томская область	44,6	42,0	19,0
Республика Тыва	50,0	40,5	42,8
Республика Хакассия	11,6	14,8	9,5
Забайкальский край	0,9	1,0	0,6
Всего по Сибирскому федеральному округу	27,1	25,6	20,7

Источник: составлено автором по данным Управлений ФНС РФ (форма 4-НМ «Отчет о задолженности по налогам и сборам, пеням и налоговым санкциям в бюджетную систему РФ»)

Совокупная налоговая задолженность организаций, находящихся в процедурах банкротства, в целом по Сибирскому федеральному округу снизилась и составила в 2006 г. 9,9% от суммы поступивших налоговых доходов, в 2007 г. – 7,1%, при этом в основном она формировалась за счет задолженности организаций, находящихся в процедуре конкурсного производства. В ряде субъектов СФО данное соотношение существенно превышало среднее значение. Так, в 2006-2007 г. наибольшим оно было в Республике Тыва – 26,5% и 24,5% соответственно, в Иркутской области – 23,3% и 16,4% соответственно; в Алтайском крае – 21,8% и 16,6% соответственно. В Республике Алтай, Республике Бурятия, Красноярском крае, Таймырском и Эвенкийском АО, Новосибирской области, Омской, Томской областях, Республике Хакассия и Забайкальском крае совокупная задолженность организаций, находящихся в процедурах банкротства, по отношению к их налоговым доходам была меньше среднего значения по СФО в целом.

Аналогичные тенденции прослеживались и при соотношении совокупной задолженности организаций, находящихся в процедуре конкурсного производства, к сумме поступивших налоговых доходов по субъектам Сибирского федерального округа.

В целом по Сибирскому федеральному округу в 2007 г. по сравнению с 2006 г. наблюдается тенденция сокращения недоимки и задолженности, при-

знанной невозможной к взысканию, с 30 959,2 млн. руб. до 20 321,4 млн. руб. или на 34%. Наибольшее списание задолженности в абсолютном выражении в 2006-2007 гг. было в Кемеровской области – 35,5% (10 982,3 млн. руб.) и 24,2% (4 912,6 млн. руб.) соответственно. В Иркутской области, Красноярском крае, Новосибирской области при снижении в 2008 г. списанной налоговой задолженности в абсолютном выражении наблюдалась тенденция увеличения ее доли в структуре списанной задолженности по СФО.

Выявленные тенденции изменения налоговой задолженности имели место и в Иркутской области. Дополнительно проведенный анализ налоговой задолженности в отраслевом разрезе показал, что темпы ее сокращения за период 2006-2008 гг. в разрезе отдельных отраслей были различны. Наиболее значительное сокращение задолженности организаций, находящихся в процедурах банкротства, за анализируемый период произошло по предприятиям оптовой и розничной торговли. Анализ структуры совокупной налоговой задолженности организаций, находящихся в процедурах банкротства, показал, что наибольшая ее доля приходилась на организации оптовой и розничной торговли – 40,3% в 2006 г.; 42,7% в 2007 г. При этом значительное ее сокращение в 2008 г. как в абсолютном выражении (с 4378,6 млн. руб. до 504,2 млн. руб.), так и в структуре задолженности до 9,9% отражает процесс фактического прекращения в 2008 г. ликвидации недействующих юридических лиц через ускоренную процедуру банкротства, который активно использовался налоговыми органами в 2006-2007 гг.

Следствием существующего механизма ликвидации отсутствующих должников и недействующих юридических лиц, имеющих налоговую задолженность, и, соответственно, урегулирования их задолженности, явилась тенденция ухудшения структуры налоговой задолженности по срокам образования (рис. 2).

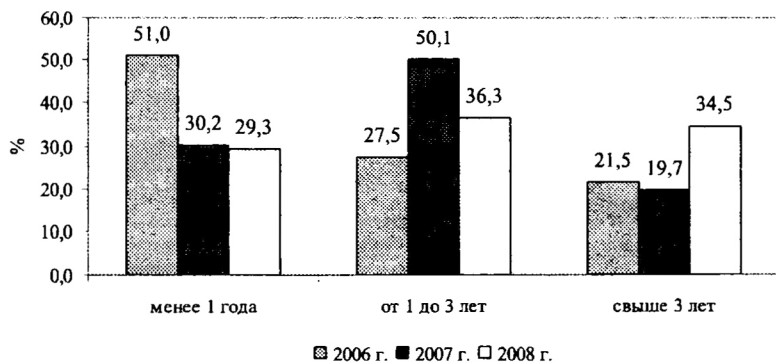


Рис. 2. Динамика структуры налоговой задолженности по срокам образования в Иркутской области за период 2006-2008 гг.

Так, если в 2006 г. в Иркутской области на долю задолженности до 12 месяцев приходилось 51% всей задолженности организаций перед бюджетом, то в 2008 г. этот показатель уменьшился почти в два раза до 29,3%. При этом доля задолженности со сроком образования от 1 года до 3 лет увеличилась с 27,5% в 2006 г. до 50,1% в 2007 г. Сокращение этой группы в 2008 г. до 36,3% связана с тем, что она частично перешла в группу задолженности со сроком образования более 3 лет, в связи с чем, доля последней задолженности в 2008 г. составила 34,5%. Таким образом, по итогам 2008 г. 70,8% совокупной налоговой задолженности, сформированной на территории Иркутской области, относится к задолженности со сроком образования более года.

Проведенный анализ результативности процедур банкротства с позиции взыскания налоговыми органами задолженности по налогам и сборам по Иркутской области за период 2006-2008 гг. показал, что, несмотря на существенное улучшение показателей взыскания задолженности организаций, находящихся в процедурах банкротства, до 6,85% в 2008 г. по сравнению с 0,7% в 2006 г., показатели взыскания налоговой задолженности организаций-банкротов остается на низком уровне, задолженность отсутствующих должников практически полностью можно отнести к безнадежной (невозможной к взысканию) (см. таблицу 5).

Таблица 5

Анализ результативности процедур банкротства с позиции взыскания задолженности организаций, находящихся в процедуре банкротства, по обязательным платежам по Иркутской области в 2006-2008 гг.

Показатели	2006	2007	2008
Подлежало уплате за отчетный период, всего (тыс. руб.)	12 225 355	6 359 682	4 470 587
сумма обязательных (налоговых) платежей	12 220 311	6 243 546	4 470 146
в т.ч. прих. на отсутствующих должников	654 128	152 865	445 008
Уплачено за отчетный период (тыс. руб.)	87 037	126 818	306 012
сумма обязательных (налоговых) платежей	6 854	42 241	90 964
в т.ч. прих. на отсутствующих должников	445	69	762
Коэффициент взыскания задолженности организаций, находящихся в процедурах банкротства, общий, %	0,71	1,99	6,85
Коэффициент взыскания задолженности организаций, находящихся в процедурах банкротства, по обязательным (налоговым) платежам, %	0,06	0,68	2,03
Коэффициент взыскания задолженности организаций, находящихся в процедурах банкротства, по обязательным (налоговым) платежам, приходящимся на отсутствующих должников, %	0,07	0,05	0,17

Источник: составлено автором по данным Управления ФНС по Иркутской области (форма №4-РБ «Сведения о результатах работы Управлений ФНС России по обеспечению процедур банкротства»)

5. Предложена классификация налогово-бюджетных потерь, возникающих вследствие несостоятельности организаций, в зависимости от уровня бюджетной системы, а также в зависимости от возможности выявления и оценки таких потерь.

Несостоятельность организаций, как правило, сопряжена с различными налогово-бюджетными потерями, под которыми мы понимаем совокупность безнадежной к взысканию задолженности по налогам, сборам, пеням и налоговым санкциям; прямых расходов бюджета, связанных с возмещением расходов арбитражных управляющих, финансированием процедур банкротства отсутствующих должников, расходов налоговых и судебных органов, связанных с несостоятельными организациями, а также недополученных сумм налогов. Таким образом, в понятие налогово-бюджетных потерь, кроме недополученных доходов бюджета (в виде налоговых платежей), мы включаем расходы, которые вынужден нести бюджет в связи с осуществлением государственного регулирования в сфере несостоятельности. Поскольку данные расходы зачастую имеют сомнительную эффективность, по нашему мнению, их можно считать потерями.

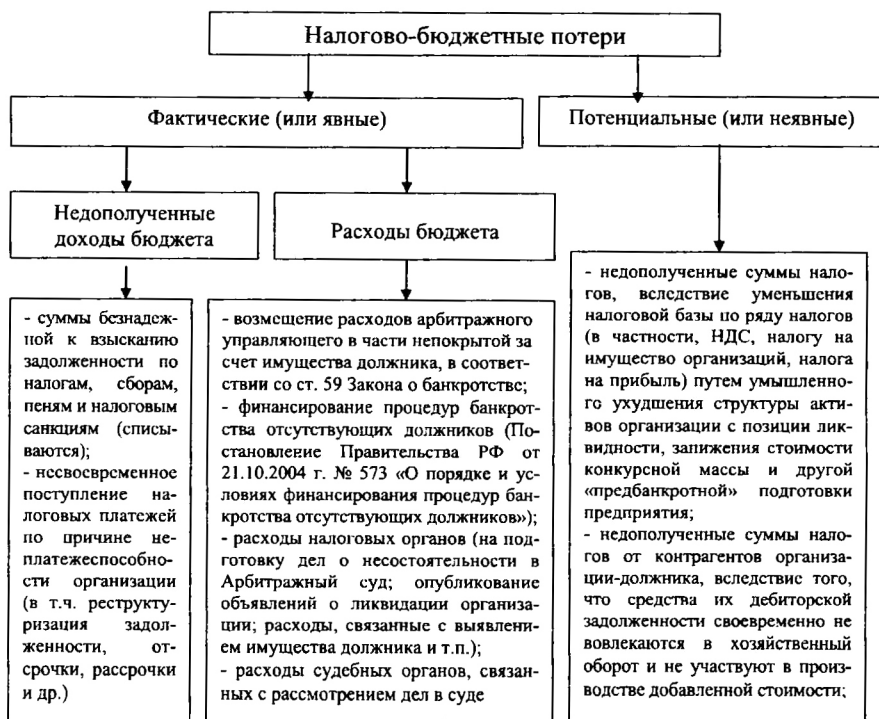


Рис. 3. Налогово-бюджетные потери, возникающие в процессе несостоятельности организаций, в зависимости от возможности их выявления и оценки

Налогово-бюджетные потери, возникающие вследствие несостоятельности организаций, нам представляется, возможно классифицировать по следующим

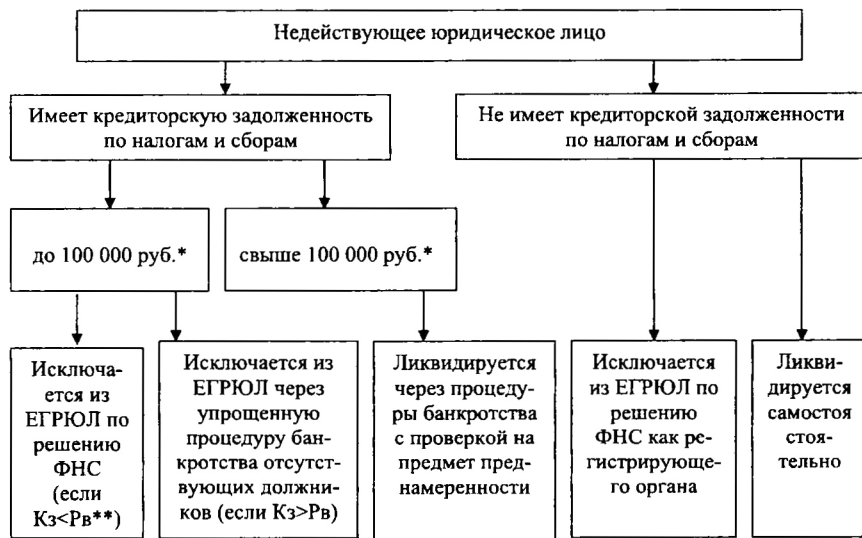
признакам: в зависимости от уровня бюджетной системы (на федеральном, региональном и местном уровнях); в зависимости от возможности выявления и оценки таких потерь (фактические или явные и потенциальные или неявные). Последняя из перечисленных классификаций представлена на рис 3.

6. Предложены рекомендации по изменению порядка ликвидации действующих юридических лиц, исходя из наличия кредиторской задолженности по налогам и сборам и ее величины, и введению регистрационного взноса с целью возмещения бюджетных расходов, связанных с ликвидацией организаций.

В отношении действующих юридических лиц, имеющих задолженность по уплате налог, сборов, пеней и налоговых санкций в 2006-2007 гг. применялся судебный порядок ликвидации. Арбитражные суды по заявлениям налоговых органов возбуждали в отношении данных организаций процедуру конкурсного производства, формально рассматривали дело и принимали решение о ликвидации. Данное решение для налоговых органов являлось основанием признания данной налоговой задолженности безнадежной, ее списания и последующего исключения действующего юридического лица из ЕГРЮЛ. В настоящее время этот порядок исключения действующих юридических лиц, имеющих задолженность перед бюджетом, при отсутствии источников покрытия судебных расходов, практически не действует. Следствием данной ситуации явилось ухудшение качества налоговой задолженности, что подтверждено результатами проведенного исследования. Кроме того, имеют место бюджетные расходы, связанные с финансированием ликвидации действующих юридических лиц (имеющих задолженность) через процедуру банкротства отсутствующих должников. При этом применение института несостоятельности для ликвидации данных организаций в настоящее время осуществляется вне зависимости от размера их задолженности, что приводит, соответственно, к разным по объему потерям бюджета и безнаказанности недобросовестных налогоплательщиков. Поэтому, на наш взгляд, необходимо дифференцировать порядок ликвидации отсутствующих должников в зависимости от величины их кредиторской задолженности (см. рис. 4). С целью сокращения бюджетных расходов, связанных с финансированием процедур банкротства отсутствующих должников и ликвидацией действующих юридических лиц, на этапе государственной регистрации организаций предлагаем ввести регистрационный взнос (Рв), который бы покрывал минимальные издержки судебной системы и налоговых органов, связанные с ликвидацией данных организаций. Величина регистрационного взноса должна включать сумму судебных расходов, в том числе обоснованные расходы конкурсного управляющего, выплату ему заработной платы, и расходы налоговых органов, связанных с подготовкой материалов в суд и исключением отсутствующего должника из ЕГРЮЛ. Полагаем, что размер регистрационного взноса должен быть сопоставим с издержками по делу о банкротстве отсутствующего должника (по общим оценкам они составляют 50–60 тыс. руб.).

При этом, если действующее юридическое лицо имеет кредиторскую задолженность по налогам и сборам (Кз) меньше величины регистрационно-

го взноса, то, по нашему мнению, целесообразно применять административный порядок его исключения из ЕГРЮЛ (см. рис. 4). Если задолженность больше регистрационного взноса, но меньше критерия несостоятельности, установленного Законом о банкротстве (100 000 руб.), целесообразно применение упрощенной процедуры банкротства отсутствующих должников.



* Критерий несостоятельности, установленный законодательством о несостоятельности (банкротстве)

** Кз – кредиторская задолженность по налогам и сборам
Рв – регистрационный взнос

Рис. 4. Предлагаемые способы прекращения деятельности недействующих юридических лиц в зависимости от наличия (отсутствия) кредиторской задолженности по налогам и сборам, а также ее величины

ПУБЛИКАЦИИ АВТОРА ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

В ведущих рецензируемых научных журналах и изданиях:

1. Пирогова А.В. Налогово-бюджетные последствия несостоятельности организаций / А.В. Пирогова // Известия ИГЭА. – 2009. – №1. – С. 30-33 – 0,4 п.л.

В других научных изданиях:

2. Пирогова А.В. Банкротство предприятий и налоговые платежи / А.В. Пирогова // Механизм деятельности хозяйствующих организаций в рыночных условиях: материалы международной научно-практической конференции, 21 мая 2009 г. – Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2009. – С. 118-123. – 0,3 п.л.

3. Пирогова А.В. Вопросы взыскания задолженности в бюджет с организаций, находящихся в процедурах несостоятельности / А.В. Пирогова // Актуальные проблемы бухгалтерского и налогового учета, аудита и экономического анализа: сб. науч. тр. (К 80-летию образования университета и к 10-летию ИТИПБ) / Под общ. ред. Г.В. Максимовой, Г.Г. Шильниковой. – Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2009. – С. 134-143. – 0,6 п.л.
4. Пирогова А.В. К вопросу о разграничении понятий «несостоятельность» и «банкротство» / А.В. Пирогова // Финансово-кредитная система в регионе: опыт, проблемы, инновации: сб. науч. тр. – Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2009. – С. 188-192. – 0,2 п.л.
5. Пирогова А.В. Налоговые последствия умышленных банкротств / А.В. Пирогова // Роль финансово-экономического образования в инновационном развитии регионов России: материалы междунар. науч.-практ. конф.: в 2 ч.: ч.1./ Под ред. В.И. Самарухи. – Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2008. – С. 286-298. – 0,8 п.л.
6. Пирогова А.В. Налоговые аспекты реорганизации предприятий / А.В. Пирогова // Современная экономика: проблемы и перспективы развития. Материалы международной научно-практической конференции, 25 апреля 2008 г. – Иркутск: Изд-во «Весь Иркутск», 2008. – С. 216-221. – 0,3 п.л.
7. Пирогова А.В. Институт банкротства и проблемы исполнения налоговых обязательств в России / А.В. Пирогова // Механизм деятельности хозяйствующих организаций в рыночных условиях: материалы междунар. научн.-практ. конф., 16 мая 2008 г. – Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2008. – С. 65-71. – 0,4 п.л.
8. Пирогова А.В. Проблемы регулирования трансфертного ценообразования / А.В. Пирогова // Материалы 67-й ежегодной научной конференции профессорско-преподавательского состава и докторантов, 19-й научной конференции аспирантов и 67-й научной конференции студентов и магистрантов: Ч. 1. – Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2008. – С. 233-239. – 0,4 п.л.
9. Пирогова А.В. Бюджетные ограничения и реструктуризация предприятий / А.В. Пирогова // Финансовые ресурсы региона: современное состояние и перспективы развития: Сб. науч. тр. – Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2002. – С. 203-207. – 0,2 п.л.
10. Пирогова А.В. О некоторых аспектах реформирования предприятия / А.В. Пирогова // Институциональные проблемы российских реформ в условиях макроэкономической нестабильности: Сб. науч. трудов – Иркутск: Изд-во ИГЭА, 2002. – С. 144-149. – 0,3 п.л.
11. Пирогова А.В. Финансовые проблемы реструктуризации активов предприятий / А.В. Пирогова // Материалы 61-й ежегодной конференции профессорско-преподавательского состава, докторантов, аспирантов и студентов 25-30 марта 2002 года. – Иркутск: Изд-во ИГЭА, 2002. – С.194-200. – 0,4 п.л.
12. Пирогова А.В. Российские предприятия: от адаптации к реструктуризации / А.В. Пирогова // Современные тенденции финансовой, кредитной и страховой деятельности предприятий в регионе. – Иркутск: Изд-во ИГЭА, 2002. – С. 167-170. – 0,3 п.л.

Пирогова Алена Валерьевна

**НАЛОГОВАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ
В УСЛОВИЯХ НЕСОСТОЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ**

АВТОРЕФЕРАТ

10.2